

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNA GÖRE ÖZEL MATRAH ŞEKİLLERİ

Serdar KUŞCU (*)

I - GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 9'uncu maddesinde belirtilen vergi tahsil güvenliğini sağlamaya yönelik olarak tevkifat uygulamasında olduğu gibi, benzer amaçlarla KDV'de özel matrah şekilleri uygulaması getirilmiştir.

Özel matrah şekilleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde kapsamında getirilen düzenleme ile bir kısım işlemler için özel matrah şekli belirlenmiş ayrıca Maliye Bakanlığı'na işin mahiyetini göz önünde bulundurarak özel matrah şekilleri belirleme konusunda yetki verilmiştir. Anılan bu yetki uyarınca Maliye Bakanlığı bazı işlemler için özel matrah şekilleri öngörmüştür.

Uygulanmakta olan özel matrah şekillerine tabi işlemlerde Katma Değer Vergisi, mükellefin teslim bedeli yerine nihai teslim bedeli esas alınarak bir safhada hesaplanmaktadır. Böylece bütün safhalarda yaratılan Katma Değer Vergisi, nihai satış bedelinin dikkate alınması sonucu bir defada beyan edilerek ödenmektedir.

KDV Kanunu'nun 23'üncü maddesi ile aynı maddenin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak düzenlenen "özel matrah şekilleri" yazımızda ayrıntıları ile açıklanacaktır.

II. KATMA DEĞER VERGİSİNDE MATRAH

KDV'de özel matrah şekillerine geçmeden önce, katma değer vergisinde matrahın ne olduğunu kısaca açıklamak yerinde olacaktır. KDV Kanunu'nun 20 ile 27'inci maddelerinde matrahın nelerden oluştuğu sayılmıştır. Kanunun 20'inci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin ise; "malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği" belirtilmekte olup, "Belli bir tarife göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez." hükmü mevcuttur.

KDV Kanunu'nun 21'inci maddesinde ithalatta matrahın ise, gümrük vergisi tarhına esas kıymet olacağı belirtilmiştir. Ancak gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeridir. Ayrıca ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar ile gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden

(*) Vergi Denetmeni

vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur parkı gibi ödemeler de matraha dahil unsurlardır.

İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu mezkur kanunun 22'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Matraha dahil olan unsurlar KDV Kanunu'nun 24'üncü, dahil olmayan unsurlar ise 25'inci maddesinde sayılmıştır. Buna göre; teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler KDV matrahına dahildir. Buna karşın, teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar ile hesaplanan katma değer vergisi matraha dahil değildir.

Döviz ile yapılan işlemlerde ise, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Yeni Türk Lirası karşılığı matrahı oluşturur.

Aynı kanunun 27'inci maddesinde; bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilecek emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu hüküm altına alınmıştır. KDV'ye tabi herhangi bir teslim veya hizmetin matrahı, emsal bedeli veya emsal ücretinden düşük olamaz. Aksi takdirde bu değerler matrah kabul edilerek vergilendirilir.

III. ÖZEL MATRAH ŞEKİLLERİ

Özel matrah şekilleri KDV Kanunu'nun 23'üncü

maddesinde sayılmış ve son bendinde Maliye Bakanlığı'na gerekli görülen hallerde özel matrah tayin etme yetkisi verilmiştir. Kanunun 23'üncü maddesi şu şekildedir:

a) Spor-Toto oyununda ve Millî Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,

b) At yarışları ve diğer müsterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertip lenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,

d) Gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli,

e) Altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır,

f) Maliye ve Gümrük Bakanlığı işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkilidir.

A. Kanunda Düzenlenen Özel Matrah Şekilleri

1. Spor Toto, Milli Piyango, Diğer Oyun ve Piyangolarda KDV Matrahı

KDV Kanunu'nun 23'üncü maddesinin (a) bendinde; Spor-Toto oyunu ve Milli Piyango dahil her türlü piyango için özel matrah şekli getirilmiş, bu işlemlerde oyuna ve piyangoya katılma bedelinin matrah olacağı hükme bağlanmıştır. Aynı kanunun 8'inci maddesinin (e) bendinde her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenlerin mükellef (**5602 sayılı kanunun 10/5-b maddesiyle değişen bent**) olacakları belirtilmiştir.

Bu işlemlerde Katma Değer Vergisinin matrahı 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine¹ göre bayilerin

¹ 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

karlarını da ihtiva eden kolon bedeli, bilet bedeli gibi bedellerdir. Spor-Toto ve Milli Piyangoda ilgili teşkilat müdürlükleri nihai katılma bedelleri üzerinden teslim KDV'si hesaplarlar ve bu aşamada vergileme tamamlanmış olur. Aynı esaslar sayısal-loto, hemen kazan ve benzeri oyunlar için de geçerlidir. Bayilerce Katma Değer vergisi açısından herhangi bir işlem yapılmayacak başka faaliyetleri bulunmayan bayilerin özel matrah şekline tabi olan söz konusu faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyeti tesis ettirmelerine ve beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır.

Dolayısıyla bu işlemlerde matrah, bayi karlarını da ihtiva eden oyuna ve piyangoya katılma yani nihai alıcının ödediği bedeldir. Bu bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak, bunları tertipleyenler (piyango idaresi ve teşkilat müdürlükleri) tarafından ilgili vergi dairesine beyan edilmesi gerekir.

Örneğin KDV dahil nihai satış bedeli 10 YTL olan milli piyango biletinin, bayie tesliminde $10 - 18/118 = 1.52$ YTL'lik KDV Milli Piyango İdaresi tarafından hesaplanarak beyan edilir. Bayi ayrıca teslim KDV'si hesaplaması ve KDV indirimi yapması söz konusu olmaz.

2. At Yarışları ve Diğer Müşterek Bahis ve

Talih Oyunlarında KDV Matrahı

KDV Kanununun 23'üncü maddesinin (b) bendinde; at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında, bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedellerin katma değer vergisinin matrahını oluşturduğu hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Aynı kanunun 8'inci maddesinin (f) bendinde ise, "at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenlerin" mükellef olmaları belirtilmişti. Ancak 21.03.2007 tarih ve 26469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5602 sayılı Kanunun 11/(1)-ç maddesiyle KDV Kanunu'nun 8'inci maddesinin (f) bendi yürürlükten kaldırılmıştır. 5602 sayılı Kanunun 6/1'inci maddesinde; her türlü şans oyunları faaliyetinden elde edilen hasılatın, şans oyunları vergisine tâbi ol-

duğu, 6/3'üncü maddesinde ise; verginin mükellefinin, kendisine şans oyunları tertip etme hak ve yetkisi verilmiş kurumlar olduğu ve bu hak ve yetkinin devri halinde mükellefin, devralan kurum, kuruluş veya özel hukuk tüzel kişileri olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında verginin mükellefi de, yine 5602 sayılı kanunun 10/5-b maddesiyle değişen ve KDV Kanunu'nun 8'inci maddesinin (e) bendinde belirtilen, söz konusu oyunları tertipleyenlerdir.

Buna göre at yarışlarını düzenleyen Türkiye Jokey Kulübü, at yarışlarında mükellef olup özel matraha tabi olan işleme ait katma değer vergisini kanunun 23'üncü maddesinin (b) bendinde belirtilen matrah üzerinden ve bayilerin karını da ihtiva edecek şekilde hesaplayıp beyan edecektir. Bu durumda Jokey Kulübü(Ganyan) bayilerinin katma değer vergisine tabi başka bir faaliyetinin bulunmaması halinde katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi ve adı geçen kulüpten alacağı komisyonlar için düzenleyeceği belgelerde katma değer vergisi hesaplama söz konusu olmamaktadır.

3. Profesyonel Sanatçıların veya Sporcuların Yer Aldığı Gösteriler veya Maçlarda KDV Matrahı

KDV Kanunu'nun 1/(3)-c maddesinde; profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinin verginin konusuna girdiği, mükellefleri düzenleyen 8/(1)-g maddesinde; 1'inci maddenin 3'üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenlerin mükellef olacakları belirtilmiştir. Özel matrah şekillerinin düzenlendiği 23/(c) maddesinde ise bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedelinin katma değer vergisinin matrahını oluşturduğu hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Söz konusu gösteriler, konserler, maçlar, yarışlar ve yarışmaları tertipleyenler mükellef olduğundan, bahse konu mahallere giriş bedeli üzerinden alınan bedel üzerinden iç iskonto oranına göre hesaplanacak katma değer vergisini, bu mükellefler beyan

edip ödemek zorundadırlar. Özel matrah şekline tabi bu işlemlerde KDV'nin nihai bedel üzerinden hesaplanması mecburiyeti yoktur. Bedelin biletle tahsil edildiği hallerde bilet bedeli KDV Kanunu'nun 20/4'üncü maddesine göre KDV dahil edilerek tespit edilir ve bilet üzerinden ayrıca KDV gösterilmez.

4. Gümrük Depolarında ve Müzayede

Salonlarında Yapılan Satışlarda KDV Matrahi

KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinin 3-d bendine göre, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Aynı kanunun 23'üncü maddesinin d bendinde, bu satışlarda kesin satış bedeli özel matrah şekli olarak gösterilmiştir. Bu satışlarda vergiyi doğuran olay, satışın yapıldığı tarihte vuku bulmaktadır. Verginin mükellefi ise bu satışları düzenleyen özel veya resmi kişi veya kuruluşlardır. Dolayısıyla katma değer vergisinin, satış esnasında mükellef tarafından alıcıdan tahsil edilerek beyan edilmesi ve ödenmesi gerekir. Burada katma değer vergisinin matrahi kesin satış bedelidir.

22 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine² göre müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlarda düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalar da katma değer vergisi ayrıca gösterilecektir. Müzayede yoluyla satış yapan icra dairelerinin bu satışları ile ilgili katma değer vergisinin beyan ve ödenmesi ile ilgili işlemler 48 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde³ belirtildiği şekildi yapılacaktır. Bu şekildeki satışlarda katma değer vergisinin mükellefi, satış gerçekleştiren icra daireleridir. İcra dairelerince müzayede mahallinde yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi, en geç ilgili mevzuat uyarınca bedelin tahsil edildiği mesai saati bitimine kadar vergi dairesine beyan edilip aynı süre içinde ödenecektir.

5. Altından Mamul veya Altın İhtiva Eden Ziynet Eşyaları ile Sikke Altınların Teslim ve İthalinde KDV Matrahi

KDV Kanununun 23'üncü maddesinin (e) bendi

hükmüne göre; altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır. Zira külçe altın teslimleri, KDV Kanunu'nun 17/(4)-g maddesiyle katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyalarının tesliminde özel matrah şeklini uygulayabilmek için teslim bedeli içerisindeki külçe altın bedelinin tespit edilerek o malın bedelinden indirilmesi ve bedelin külçe altın dışındaki kısmı (işçilik + kar) üzerinden KDV hesaplanması gerekir.

Matraha ulaşırken düşülen külçe altın fiyatı, satışın yapıldığı tarihteki İstanbul Altın Borsası fiyatlarına göre tespit edilir.

Örneğin 100 YTL'ye satılan 10 gram ağırlığında 22 ayar bilezik için vergileme şu şekilde yapılacaktır.

10 gram bilezikteki külçe altın miktarı: 916 mil-yem (9,16 gram)'dır.

1 gram külçe altın (100 YTL/10 gram=) 10 YTL ise, matrahtan düşülecek kısım: 9,16 _ 10 YTL= 91,6 YTL olacaktır.

Bu durumda bileziğin satış bedelinden külçe altın tutarının düşülmesi sonucu kalan 8,4 YTL (100-91,6=) KDV dahil işçilik bedelidir. KDV dahil bedelle iç yüzde uygulanmak suretiyle KDV matrahına ulaşılacaktır (8,4 / 1.18 = 7,12 YTL). Görüleceği üzere, 100 YTL'ye satılan bilezikte KDV matrahi 7,12 YTL ve bunun üzerinden hesaplanan KDV ise 1,28 YTL olmaktadır.⁴

B. Maliye Bakanlığı'nca Yetki Kullanılarak

Belirlenen Özel Matrah Şekilleri

KDV Kanunu'nun 23'üncü maddesine eklenen (f) bendi ile Maliye Bakanlığı, işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Bakanlık bu yetkisini kullanarak Genel Tebliğler ile bazı işlemler için özel matrah şekli tespit etmiştir.

² 24.05.1986 Tarih ve 19116 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 13.07.1995 Tarih ve 22342 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ Beşir ATMACA: Vergi Denetmen Yardımcısı Eğitim Semineri KDV Ders Notları, (Ankara 2004), s.274.

Maliye Bakanlığı'nın bu yetkiyi kullanarak belirlediği özel matrah şekilleri şunlardır:

1. Gazete, Dergi ve Benzeri Periyodik Yayınlarda KDV Matrahı

Maliye Bakanlığı 11 Seri No'lu KDV Genel Tebliği⁵ ile gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınlar için özel matrah şekli getirmiştir.

Söz konusu Genel Tebliğe göre; gazete dergi ve benzeri periyodik yayınların satışlarında perakende safhaya ait katma değer vergisi doğrudan perakendeci bayie satış yapan baş bayiler tarafından, bu safhanın karını da ihtiva edecek şekilde hesaplanıp ödenecektir. Bu durumda sözü edilen yayınların perakende satış fiyatları vergili olarak tespit edilip üzerlerine tek tutar halinde yazılacaktır. Perakendeci bayie satış yapanlar iç iskonto yönetimiyle vergili fiyat üzerinden katma değer vergisini hesaplayacaklar ve beyan edeceklerdir.

Bu yayınların perakende satışını yapan gazete bayileri kendi satışlarında vergi uygulamayacak katma değer vergisi beyannamesi veriyorlarsa, bu neviden satışlarını beyannameye ithal etmeyeceklerdir. Perakendecilerin tüketiciye satışta vergili fiyat üzerinden yapacakları indirimler vergi hesabında dikkate alınmayacaktır. Öte yandan bu yayınların perakendeciye doğrudan satış yapılan safhaya kadar olan (bu safha dahil) teslimleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun genel hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınların iadesi, 11 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, perakendeci safhanın özel matrah şekillerine göre vergilendirildiği durumlarda iadelerin KDV Kanunu'nun 35'inci maddesindeki hükümlere göre işlem yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre perakendecilerin iadeleri vergili alış bedeli üzerinden gerçekleştirilecek, geri alınan bu mallarla ilgili Katma Değer Vergisi, perakendecinin vergisini hesaplayıp beyan etmekle yükümlü satıcı tarafından düzeltme konusu yapılacaktır.

2. Tütün ve Mamülleri ile Alkollü İçeceklerin Teslimlerinde KDV Matrahı

Alkollü İçkiler Sanayi ve Ticaret A.Ş. ile Alkollü İçkiler Pazarlama ve Dağıtım A.Ş. tarafından üretilen ve ithal edilen alkollü içkiler ile tütün mamüllerinin perakendeci bayiler tarafından satışlarına ait katma değer vergisinin, bayilere satış yapan bu mükellefler tarafından bayi karlarını da kapsayacak şekilde hesaplanarak bayilere teslimin yapıldığı dönemde beyan edilmesi gerekmektedir. Tütün ve alkollü içeceklerin satışını yapan bayiler ise satışlarına ait fatura ve benzeri belgelerde katma değer vergisi göstermeyecekler ve müşterilerinden ayrıca katma değer vergisi tahsil etmeyeceklerdir⁶.

Yani, teslim ve hizmetleri münhasıran, vergisi önceki safhada beyan edilen işlemlerden oluşanlar, katma değer vergisi mükellefi olmayacaklardır. Bu işlemlerin kısmen yapılması halinde ise, mükellefiyet sadece diğer teslim ve hizmetlerle sınırlı olacaktır. Bu maddeleri satın alan bayilerce katma değer vergisi açısından herhangi bir işlem yapılmayacak, bayiler bu satışlarına ilişkin olarak düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalarda katma değer vergisini göstermeyeceklerdir.

Ancak bu maddelerin diğer işletmelerde (hizmet işletmesi gibi) kullanılması halinde; vergisi önceki safhada beyan edilen özel matrah şekline tabi işlemlere konu teslim ve hizmetlerde, bu mal ve hizmetleri satın alanlar, tarife, bilet veya fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen bedel üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplayacak ve bu tutarı yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indireceklerdir. Örneğin lokantacılık faaliyeti ile iştigal eden mükellef Tuba Hanım işletmesinde kullanmak üzere 236 YTL bedelle bir marketten özel matrah şekline tabi alkollü içki satın almıştır. Alış vesikasında katma değer vergisi gösterilmeyeceğinden, mükellef vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı katma değer vergisinden indirebileceği katma değer vergisini, iç yüzde oranı ile $(236 \cdot 18/118 =)$ 36 YTL olarak hesaplayacaktır⁷.

⁵ 09.01.1985 Tarih ve 18630 Sayılı Resmi Gazetede yayınlamıştır.

⁶ Bkz: 21.10.2003 Tarih ve 25266 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 89 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

⁷ Beşir ATMACA: a.g.e., s.276.

3. Gümüşten Mamul veya Gümüş İhtiva Eden**Eşyalar ile Sikke Gümüş Teslimlerinde****KDV Matrahı**

KDV Kanunu'nun 17/(4)-g bendine göre külçe gümüş teslimleri katma değer vergisinden istisnadır. Bu istisna KDV Kanunu'nun 16/(1)-a maddesi hükmüne külçe gümüş ithalatında da geçerlidir.

Öte yandan KDV Kanunu'nun 23/f maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak çıkarılan 69 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin⁸ 2'inci bölümünde gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde özel matrah şekli uygulanması uygun görülmüştür.

Buna göre gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimlerinde ve ithalatında katma değer vergisi matrahı teslim bedelinden külçe gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan miktar olarak belirlenmiştir. Gümüş eşyanın bünyesinde yer alan külçe gümüş tutarı, kullanılan gümüşün avarı göz önünde tutularak tespit edilecek bu miktarın işlemin yapıldığı gündeki külçe gümüş değeri ile çarpılması sonunda satış bedelinden indirilecek tutar belirlenecektir. İşlem tarihindeki külçe gümüşün değeri İstanbul Altın Borsasında işlem gören gümüş fiyatlarına göre tespit edilecektir.

4. Araç Plakaları ve Basılı Evrak**Teslimlerinde KDV Matrahı**

Maliye Bakanlığı KDV Kanunu'nun 23/f maddesinin verdiği yetkiye dayanarak, Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından basımı yapılan, araç plakaları ile sürücü kurslarında kullanılanlar da dahil bir kısım evrakın tesliminde özel matrah kapsamında işlem yapılmasını uygun görmüştür.

91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne⁹ göre; araç plakaları ve bir kısım evrakın federasyona bağlı odalara tesliminde, bunların ilgili mevzuata göre

belirlenecek nihai satış fiyatı üzerinden hesaplanacak katma değer vergisi, federasyon tarafından beyan edilecek ve ödenecektir. Odalar ise plaka ve belge satışlarında ayrıca katma değer vergisi hesaplamayacaklardır.

Ancak KDV Kanunu'nun 17/(2)-e maddesinde 31.07.2004 tarihinden itibaren; "Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimlerinin (**motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç**)" istisna olduğu hükmüne bağlanmıştır. Bu hüküm gereğince, Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından yapılan **basılı evrak teslimleri** 31.07.2004 tarihinden itibaren istisna olduğu için özel matrah şekli de uygulanmayacaktır.

5. Telefon Kartları ve Jeton Satışlarında**KDV Matrahı**

Maliye Bakanlığı KDV Kanunu'nun 23/f maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yayımladığı 85 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde¹⁰ GSM operatör şirketleri tarafından sunulan cep telefonu konuşma hizmetlerinden faydalanmak üzere çıkarılan ön ödemeli hazır kartlar da dahil olmak üzere bütün telefon kartı ve jeton satışlarının özel matrah şekline göre vergilendirilmesini uygun görmüştür¹¹.

Buna göre perakendeci bayiler tarafından yapılan telefon kartı ve jeton satışlarına ait katma değer vergisinin, bayi karına isabet eden katma değer vergisini de ihtiva edecek şekilde perakendeci bayilere telefon kartı ve jeton teslimi yapan kuruluşlar tarafından beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda bayiler tarafından, belirtilen kapsamdaki telefon kartı ve jeton satışları için ayrıca vergi hesaplanmamaktadır.

⁸ 14.08.1998 Tarih ve 23433 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁹ 28.02.2004 Tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁰ 19.03.2002 Tarih ve 24700 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ Beşir ATMACA: a.g.e., s. 277.

6. Şehir İçi Yolcu Taşımacılığında Kullanılan Bilet ve Kartlarda KDV Matrahı

KDV Kanunu'nun 23/f maddesi hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak, belediyeler tarafından yapılan şehir içi yolcu taşımacılığında kullanılan biletlerin ve kartların, bayiler tarafından satışında özel matrah şekline göre vergileme yapılması Maliye Bakanlığı'nca 81 seri No'lu KDV Genel Tebliği¹² ile uygun görülmüştür.

Buna göre belediyeler veya bağlı işletmeler tarafından yapılan şehir içi yolcu taşımacılığında (metro dahil) kullanılan bilet ve kartların, bu işletmeler dışındaki bayiler tarafından yolculara satışına ilişkin katma değer vergisi, bayiinin satış bedeli üzerinden iç yüzde oranına göre hesaplanarak belediyelere bağlı işletmelerce beyan edilecektir.

Bayiiler bu şekildeki bilet veya kart satışları için ayrıca vergi hesaplamayacaklardır. Özel matrah şekline göre vergilendirilen bilet veya kart satışları dışında katma değer vergisine tabi başka faaliyetleri olmayan bayilerin katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır.

IV. ÖZEL MATRAH ŞEKLİNE TABİ İŞLEMLERİN BEYANI VE BU TÜRDE İŞLEM YAPANLARIN MÜKELLEFIYET DURUMU

Özel matrah şekline tabi işlemlerin beyanı ve mükellefiyet durumu 39 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde¹³ düzenlenmiştir.

Buna göre; vergisi önceki safhalarda beyan edilerek ödenen özel matrah şekline tabi işlemlerle uğraşan mükellefler, bu faaliyetlerine ait bedelleri katma değer vergisi beyannamelerine dahil etmemekte, münhasıran bu işlemlerle uğraşanların katma değer vergisi mükellefiyetleri bulunmamaktadır. Getirilen yeni düzenleme ile bu kapsamda işlem yapan ve başka işlemleri nedeniyle katma değer vergisi mükellefi olanların, özel matrah şekline tabi işlemlerini de beyannamelerine dahil etmeleri uygun görülmüştür.

Vergisi önceki safhalarda beyan edilen özel matrah şeklin tabi işlemlerle diğer işlemleri birlikte yapan mükellefler, verecekleri katma değer vergisi beyannamesinde, hem diğer işlemlere ve hem de vergisi önceki safhalarda beyan edilerek ödenen özel matrah şekline tabi işlemlere ait bedelleri gösterecekler, matrahın hesaplanması sırasında özel matrah şekline tabi işlem bedellerini "Teslim ve Hizmet Karşılığını Teşkil Eden Bedel"den indireceklerdir.

Örnek :

Özel matrah şekline tabi olup, vergisi önceki safhalarda beyan edilen, içki, sigara gibi tekel maddeleri ve milli piyango bileti ile bisküvi, çay vs. gibi maddelerin birlikte satışını yapan Hale Hanımın "Şubat 2005" dönemindeki satışları şöyledir:

Özel matrah şekline tabi maddeler :

1.000 YTL (Vergili Bedel)

Bisküvi, çay vs. gibi maddeler :

3.000 YTL (Vergisiz Bedel)

Hale Hanım, vereceği katma değer vergisi beyannamesinin 6 numaralı satırında 4.000 YTL'lik bedeli gösterecek, özel matrah şekline tabi işlemlere ait bedel olan 1.000 YTL'yi de aynı beyannamenin 31 ve 7 numaralı satırına yazdıktan sonra dönem matrahını 3.000 YTL olarak hesaplayacaktır.

Özetlemek gerekirse; vergisi önceki safhalarda beyan edilerek ödenen özel matrah şekline tabi işlemlerle uğraşan mükellefler bu faaliyetlerine ait bedelleri katma değer vergisi beyannamelerine dahil etmemekte, münhasıran bu işlemlerle uğraşanların katma değer vergisi mükellefiyetleri bulunmamaktadır. Buna göre münhasıran gazete, dergi, tekel, milli piyango, sayısal loto ve ganyan bayi olanlar katma değer vergisi mükellefi olmayacaklardır.

Ancak özel matrah kapsamında işlem yapan ve başka işlemleri nedeniyle katma değer vergisi mükellefi olanların özel matrah şekline tabi işlemlerini de beyannamelerine dahil etmeleri ve matrahın hesaplanması sırasında söz konusu tutarları "Teslim ve Hizmet Karşılığını Teşkil Eden Bedel"den indirmeleri gerekmektedir.

¹² 01.03.2001 Tarih ve 24333 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹³ 12.03.1992 Tarih ve 21169 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İndirim hakkına sahip olan mükellefler ise satın almış oldukları özel matrah şekline tabi mallara ödenen bedelden, iç iskonto yöntemine göre bulunacak katma değer vergisini beyannamede indirim konusu yapabileceklerdir.

V. SONUÇ

Özel matrah şekli uygulaması katma değer vergisi matrahının tespitinde sorun doğmaması açısından, perakende satış fiyatları önceden üreticileri tarafından veya kamu yetkisi kullanılarak tespit edilen mallar için uygulanan vergi tahsil güvenliğini sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Bu uygulama sayesinde mükellef sayısı önemli ölçüde azalmakta, vergi idaresinin yükü hafiflemekte ve vergi denetimi de kolaylaşmaktadır.

Özel matrah şekilleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde kapsamında getirilen düzenleme ile bir kısım işlemler için özel matrah şekli belirlenmiş ayrıca Maliye Bakanlığı'na işin mahiyetini göz önünde bulundurarak özel matrah şekilleri belirleme konusunda yetki verilmiştir. Anılan bu yetki uyarınca Maliye Bakanlığı Genel Tebliğler ile bazı işlemler için özel matrah şekilleri öngörmüştür.

Uygulanmakta olan özel matrah şekillerine tabi işlemlerde Katma Değer Vergisi, mükellefin teslim bedeli yerine nihai teslim bedeli esas alınarak bir safhada hesaplanmaktadır. Böylece bütün safhalarda yaratılan Katma Değer Vergisi, nihai satış bedelinin dikkate alınması sonucu bir defada beyan edilerek ödenmektedir.

KAYNAKÇA

1. 3065 Sayılı KDV Kanunu
2. 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği
3. 11 Seri No'lu KDV Genel Tebliği
4. 22 Seri No'lu KDV Genel Tebliği
5. 39 Seri No'lu KDV Genel Tebliği
6. 48 Seri No'lu KDV Genel Tebliği
7. 69 Seri No'lu KDV Genel Tebliği
8. 81 Seri No'lu KDV Genel Tebliği
9. 85 Seri No'lu KDV Genel Tebliği
10. 89 Seri No'lu KDV Genel Tebliği
11. 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği
12. Beşir ATMACA: Vergi Denetmen Yardımcısı Eğitim Semineri KDV Ders Notları, (Ankara 2004).